

PROCEDURES RELATING TO THE IMPLEMENTATION OF THE COMPETITION POLICY

COMMISSION

STATE AID — POLAND

State aid C 34/07 (ex N 93/06) — Introduction of a tonnage tax scheme in favour of maritime transport

Invitation to submit comments pursuant to Article 88(2) of the EC Treaty

(Text with EEA relevance)

(2007/C 300/13)

By means of the letter dated 12 September 2007 reproduced in the authentic language on the pages following this summary, the Commission notified the Republic of Poland its decision to initiate the procedure laid down in Article 88(2) of the EC Treaty concerning the above-mentioned aid.

Interested parties may submit their comments within one month of the date of publication of this summary and the following letter, to:

European Commission
Directorate-General for Energy and Transport
Directorate A — Unit 4
B-1049 Brussels
Fax (32-2) 296 12 42

These comments will be communicated to the Republic of Poland. Confidential treatment of the identity of the interested party submitting the comments may be requested in writing, stating the reasons for the request.

TEXT OF SUMMARY

1. DESCRIPTION OF THE MEASURE

1.1. Title

Tonnage Tax

1.2. Description of the notified measure

Tonnage tax is deemed to replace for ship-owners engaged in international maritime transport corporation tax or personal income tax by a lump sum amount calculated on the basis of the tonnage of the fleet operated. The taxable base will be determined by applying for each of its vessels a decreasing *ratio* from EUR 0,50 to EUR 0,10 per 100 net tons (NT) to its tonnage.

Eligible activities will be international maritime transport, rescue operations at sea towage provided that tugs provide for more

than 50 % of their revenue towage services other than towage from, to or within a port or dredgers, and dredging, provided that dredgers ensure for more than 50 % of their revenue transport at sea of extracted materials.

A number of ancillary activities are also covered by tonnage tax, including fees for the management of vessels, crews and revenues derived from chartering out vessels.

In addition, ship-owners liable for personal income tax, are allowed to deduct health insurance contributions and social security contributions from respectively the amount and the base of tonnage tax.

2. PRELIMINARY ASSESSMENT OF THE EXISTENCE OF AN AID

The notified scheme clearly constitutes a State aid within the meaning of Article 87(1) of the EC Treaty.

3. DOUBTS ABOUT THE COMPATIBILITY OF THE MEASURE WITH THE COMMON MARKET

The Commission has doubts about the compatibility with the common market of the following features of the notified scheme and has therefore decided to open the formal investigation procedure foreseen in Article 4(4) of Regulation (EC) No 659/1999 ⁽¹⁾:

- the coverage by tonnage tax of natural — or legal — persons liable for personal income tax,
- the possibility for these persons, if it appears that tonnage tax can be a substitute also for personal income tax, to deduct social security contributions and health insurance contribution from respectively their tax amount and tax base,
- the requirement imposed on tonnage tax companies to stay within tonnage tax for a minimal period of 5 years only,
- the possibility for a tonnage tax company to put under tonnage tax the vessels for which the company does not cumulatively ensure, on its own account or for the account of a third party, the three following functions: the commercial management of vessels, their technical management and the management of crews, beyond a tonnage exceeding four times the tonnage of vessels for which it does,
- the inclusion within tonnage tax of tugs and/or dredgers where such vessels deliver services constituting maritime transport for less than half of their operational time over a fiscal year,
- the requirements in relation to strategic management and technical management that effectively all key decisions be taken in Poland and that the senior personnel, the headquarters and the board of directors and operational board should be in Poland could give rise to problems of discrimination on the grounds of nationality and limits on the freedom of establishment for ship-owners established in another Member State to avail themselves of the benefits of the measure through a secondary establishment in Poland.

TEXT OF LETTER

1. PROCEDURA

- (1) Pismem z dnia 1 lutego 2006 r. ⁽²⁾ Polska zgłosiła Komisji zamiar wprowadzenia systemu podatku tonażowego. Sprawa została zarejestrowana pod numerem N 93/06.

⁽¹⁾ OJ L 83, 27.3.1999, p. 1.

Article 4(4) of Regulation (EC) No 659/1999:

‘4. Where the Commission, after a preliminary examination, finds that doubts are raised as to the compatibility with the common market of a notified measure, it shall decide to initiate proceedings pursuant to Article 93(2) of the Treaty (hereinafter referred to as a “decision to initiate the formal investigation procedure”).’

⁽²⁾ Zarejestrowanym pod nr ref. TREN(2006) A/12656.

- (2) W pismach z dnia 9 marca, 7 września i 14 listopada 2006 r. oraz 11 kwietnia 2007 r. ⁽³⁾ służby Komisji zwróciły się z prośbą o udzielenie dodatkowych wyjaśnień. W odpowiedziach z dnia 13 kwietnia, 9 i 16 maja 2006 r., 5 stycznia oraz 6 czerwca 2007 r. ⁽⁴⁾ władze polskie przekazały informacje, o które zostały poproszone. Dodatkowo dnia 19 stycznia 2007 r. miało miejsce spotkanie na szczeblu technicznym.

2. SZCZEGÓŁOWY OPIS ŚRODKÓW POMOCY

2.1. Tytuł

- (3) Podatek tonażowy

2.2. Streszczenie

- (4) Podatek tonażowy to nowy podatek, który obejmuje armatorów prowadzących działalność w międzynarodowej żegludze morskiej. Armatorzy spełniający pewne kryteria (patrz ppkt 2.7 — Kryteria kwalifikacji) mogą w przeciągu następnych trzech lat dokonać wyboru opodatkowania podatkiem tonażowym. W odniesieniu do armatora, który złożył wniosek o objęcie go podatkiem tonażowym i któremu organy podatkowe przyznały prawo do tej formy opodatkowania (zwanego dalej »armatorem opodatkowanym podatkiem tonażowym«), roczne opodatkowanie przychodu z udziału w międzynarodowym transporcie morskim statków objętych podatkiem tonażowym będzie obliczane na zasadzie ryczałtu liczonego na podstawie pojemności netto posiadanej przez niego floty.

2.3. System podatku tonażowego

- (5) Polski system opodatkowania podatkiem tonażowym został wprowadzony przez Ustawę o podatku tonażowym z dnia 24 sierpnia 2006 r. ⁽⁵⁾ Powinien on wejść w życie z mocą wsteczną od dnia 1 stycznia 2007 r., gdy tylko zostanie zatwierdzony przez Komisję.
- (6) Według władz polskich zgłoszona Ustawa o podatku tonażowym została przygotowana na podstawie analizy istniejących systemów podatku tonażowego obowiązujących w Niemczech, Zjednoczonym Królestwie, Belgii i Niderlandach oraz po konsultacjach z armatorami.
- (7) Ustawa o podatku tonażowym pozwala armatorom opodatkowanym podatkiem tonażowym na zwolnienie z obowiązku dokonywania wpłat z zysku, o których mowa w Ustawie z dnia 31 stycznia 1989 r. o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych ⁽⁶⁾ oraz w Ustawie z dnia 1 grudnia 1995 r. o wpłatach z zysku przez jednoosobowe spółki Skarbu Państwa ⁽⁷⁾, w zakresie przychodów z działalności opodatkowanej tym podatkiem.

⁽³⁾ Nr ref. TREN(2006) D/204393, D/210227, D/223420 i TREN(2007) D/307010.

⁽⁴⁾ Zarejestrowanymi pod nr ref. TREN(2006) A/19774, A/22657 i TREN(2007) A/31073, A/34300.

⁽⁵⁾ Dziennik Ustaw z 2006 r., nr 183, poz. 1353.

⁽⁶⁾ Dziennik Ustaw z 1992 r., nr 6, poz. 27, z późn. zm.

⁽⁷⁾ Dziennik Ustaw z 1995 r., nr 154, poz. 792.

- (8) Zgodnie z art. 5 Ustawy o podatku tonażowym, w odniesieniu do każdego statku objętego podatkiem tonażowym dobową stawkę w odniesieniu do przychodów z działalności kwalifikującej się do objęcia opodatkowaniem ustala się na zasadzie zryczałtowanej stawki w zależności od pojemności netto statku od każdych 100 NT i na każdy rozpoczęty dzień, niezależnie od tego czy statek jest w eksploatacji, czy nie:

Pojemność netto statku	Stawki do obliczenia dochodu
Do 1 000 NT	Równowartość 0,5 euro za każde 100 NT
Od 1001 do 10 000 NT	Równowartość 0,35 euro za każde 100 NT
Od 10 001 do 25 000 NT	Równowartość 0,20 euro za każde 100 NT
Od 25 001 NT	Równowartość 0,10 euro za każde 100 NT

- (9) Dla celów obliczeniowych pojemność netto statku zaokrąglą się w następujący sposób: pojemność mniejszą niż 50 NT pomija się, a pojemność 50 i więcej podwyższa się do pełnych 100 NT.
- (10) Należną kwotę podatku tonażowego oblicza się od podstawy opodatkowania, którą stanowi wysokość dochodu obliczanego jak wskazano powyżej i która podlega opodatkowaniu normalną 19 % stawką podatku dochodowego od osób prawnych aktualnie obowiązującego w Polsce lub podatku dochodowego od osób fizycznych, zależnie od tego, czy armator opodatkowany podatkiem tonażowym normalnie podlega opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych, czy podatkiem dochodowym od osób fizycznych.
- (11) Kwota podatku tonażowego będzie obliczana w EUR, a płacona w PLN po przeliczeniu według średniego kursu EUR ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego miesiąca, za który jest obliczany podatek tonażowy. Należną kwotę podatku tonażowego oblicza się bez pomniejszania dochodu o koszty jego uzyskania.
- (12) Zgodnie z art. 8 Ustawy o podatku tonażowym przychody uzyskane przez armatora będącego podatnikiem podatku tonażowego ze sprzedaży statku, w części niewykorzystanej na nabycie własności, remont, modernizację lub przebudowę innego statku, w okresie 3 lat od dnia sprzedaży, nie będą podlegać opodatkowaniu podatkiem tonażowym, lecz stawką ryczałtową w wysokości 15 %.
- (13) Osoby fizyczne lub osoby będące współnikami spółki osobowej podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych korzystają ze specjalnych dodatkowych środków. Przysługuje im prawo do odliczenia:
- od kwoty podatku tonażowego, kwoty składki na ubezpieczenie zdrowotne określonej w Ustawie z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych⁽⁸⁾, zapłaconej przez nich bezpośrednio w odnośnym roku podatkowym (art. 6 Ustawy o podatku tonażowym); oraz

— od podstawy opodatkowania podatkiem tonażowym, kwoty składek na ubezpieczenia społeczne określonych w Ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych⁽⁹⁾, zapłaconych przez nich bezpośrednio w odnośnym roku podatkowym (art. 4 ust. 3 Ustawy o podatku tonażowym).

- (14) Kwota składek na ubezpieczenia społeczne podlegająca odliczeniu nie może przekroczyć podstawy opodatkowania (art. 4 ust. 3 oraz art. 4 ust. 4 Ustawy o podatku tonażowym). Kwota składki na ubezpieczenie zdrowotne, o którą zmniejsza się podatek tonażowy, nie może przekroczyć 7,75 % podstawy wymiaru tej składki. W związku z powyższym odliczenie kwoty składki na ubezpieczenie zdrowotne może anulować należną kwotę podatku tonażowego, nie może jednak sprawić, że będzie ona ujemna.
- (15) Armator opodatkowany podatkiem tonażowym musi dostarczyć odpowiednie dokumenty stwierdzające faktyczne poniesienie przez niego wydatków na cele ubezpieczenia zdrowotnego oraz ubezpieczeń społecznych.
- (16) Władze polskie wyjaśniają, że odliczenia składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe oraz wypadkowe zgodnie z art. 4 ust. 3 oraz art. 6 przysługują jedynie armatorom będącym osobami fizycznymi i tym samym nie obejmują armatorów będących osobami prawnymi. Władze polskie twierdzą, że taki system odliczeń wynika ze specyfiki funkcjonowania systemu ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych w Polsce. Wskazały one, że system ten nie przewiduje obowiązku uiszczania składek na ubezpieczenia społeczne oraz na ubezpieczenie zdrowotne przez osoby prawne w związku z prowadzoną przez nie działalnością.
- (17) W tym zakresie, z polskiego systemu podatkowego, w szczególności z Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz Ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne⁽¹⁰⁾, wynika, że w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych możliwe jest odliczenie składek na ubezpieczenia społeczne od podstawy opodatkowania oraz składek na ubezpieczenie zdrowotne od wysokości podatku. Zdaniem władz polskich zasadą jest kompensowanie poprzez system podatku dochodowego składek na ubezpieczenia społeczne oraz ubezpieczenie zdrowotne płaconych przez podatników (osoby fizyczne). To właśnie dlatego, według władz polskich, wprowadzona została możliwość odliczenia tego rodzaju składek od podstawy opodatkowania podatkiem tonażowym, względnie od podatku tonażowego.
- (18) Władze polskie utrzymują również, że wyłączenie możliwości kompensaty tych składek poprzez podatek tonażowy w odniesieniu do armatorów będących osobami fizycznymi stawiałoby ich w gorszej sytuacji niż innych płatników podatku dochodowego od osób fizycznych. W konsekwencji stanowiłoby to niczym nieuzasadnione zróżnicowanie sytuacji prawnej podatników w odniesieniu do możliwości odliczania składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, w zależności od formy opodatkowania. Kompensata tych składek nie jest zatem związana jedynie z podatkiem tonażowym.

⁽⁸⁾ Dziennik Ustaw z 2004 r., nr 210, poz. 2135, z późn. zm.

⁽⁹⁾ Dziennik Ustaw 2007 r., nr 11, poz. 74, z późn. zm.

⁽¹⁰⁾ Dziennik Ustaw z 1998 r., nr 144, poz. 930, z późn. zm.

- (19) Władze polskie podkreślają, że odpowiednie przepisy Ustawy o podatku tonażowym nie pozwalają na odliczenie od podatku tonażowego składek zapłaconych przez członków załogi zatrudnionych na pokładzie statków lub innych pracowników armatorów.

2.4. Cel programu

- (20) Program opiera się na wprowadzeniu środków podatkowych na rzecz sektora gospodarki morskiej związanego z międzynarodowym transportem morskim. Ma on na celu zachęcenie do powrotu do — aktualnie prawie pustego — polskiego rejestru statków handlowych przewidywanej ilości ok. 96 statków, zwiększenie zatrudnienia wspólnotowych marynarzy oraz zatrudnienia w sektorze morskim na lądzie.
- (21) Według władz polskich, Ustawa o podatku tonażowym ma na celu zmniejszenie negatywnych skutków »przeflagowania« statków polskich armatorów pod obce bandery, takich jak:
- spadek zatrudnienia w gospodarce morskiej;
 - utrata przez Polskę morskiego »know-how«;
 - dodatkowe koszty ponoszone przez kontrolę państwa portu (Port State Control) państw Unii Europejskiej przy kontroli statków polskich pływających pod »wygodnymi banderami«;
 - bojkotowanie polskich statków pływających pod »wygodnymi banderami« przez Międzynarodowy Związek Transportowców;
 - brak możliwości korzystania przez polskich armatorów z instrumentów polityki żegludowej Unii Europejskiej, skierowanych wyłącznie do statków podnoszących bandery państw członkowskich Unii Europejskiej.
- (22) Z analiz i symulacji przeprowadzonych przez władze polskie wynika, że wprowadzenie podatku tonażowego spowoduje stopniowy powrót statków polskich pod banderę narodową, a także przyczyni się do zwiększenia wpływów do budżetu państwa z tytułu eksploatacji statków morskich przez armatorów krajowych. Zarówno każde powiększenie Polskiego Rejestru Statków, jak i każde nowe działanie w ramach żeglugi na terenie Polski przeprowadzone w celu skorzystania z proponowanego podatku, doprowadzi do zwiększenia zatrudnienia.

2.5. Budżet

- (23) Polski system podatku tonażowego będzie finansowany przez redukcję wpływów do budżetu państwa. Niemniej jednak władze polskie nie są w stanie ocenić wysokości dochodów fiskalnych, które zostaną utracone. Szacowany dochód z podatku tonażowego wyniesie ok. 0,175 mln EUR rocznie.

2.6. Czas trwania programu

- (24) Pismem z dnia 13 kwietnia 2006 r. władze polskie zobowiązały się do ograniczenia czasu stosowania podatku tonażowego do okresu 10 lat oraz do ponownego zgłoszenia programu po upływie tego 10-letniego okresu. W związku z tym analizowany tu program po jego zatwierdzeniu wejdzie w życie na lata 2007-2016.

2.7. Kryteria kwalifikacji

2.7.1. Kwalifikujące się statki

- (25) Statkiem kwalifikującym się do objęcia podatkiem jest statek morski o polskiej przynależności wykorzystywany w międzynarodowym transporcie morskim i spełniający wszystkie warunki dopuszczenia do żeglugi na morzu. Uznanie statku za statek morski wymaga uzyskania świadectwa zgodnie z Międzynarodową konwencją w sprawie linii ładunkowych lub Międzynarodową konwencją o bezpieczeństwie życia na morzu (SOLAS).

2.7.2. Kwalifikująca się działalność

- (26) Podatek tonażowy obejmuje wyłącznie armatorów prowadzących działalność polegającą na świadczeniu usług w morskiej żegludze międzynarodowej z wykorzystaniem statków o pojemności powyżej 100 GT. Działalnością kwalifikującą się do objęcia podatkiem tonażowym jest:
- (i) transport ładunków i/lub pasażerów,
 - (ii) ratownictwo pełnomorskie (statki ratownicze oraz używane do transportu osób na morzu),
 - (iii) holowanie pełnomorskie, pod warunkiem że co najmniej 50 % przychodów z działalności faktycznie wykonywanej w ciągu roku podatkowego przez holownik stanowią przychody uzyskane z usługi transportu morskiego innego niż holowanie do portu i z portu,
 - (iv) pogłębianie, pod warunkiem, że 50 % przychodów z całości działalności faktycznie wykonywanej w ciągu roku przez pogłębiarkę stanowią przychody z transportu wydobytych materiałów na pełnym morzu.
- (27) W Ustawie o podatku tonażowym pod pojęciem żeglugi międzynarodowej należy rozumieć żeglugę morską wykonywaną między portami polskimi a portami zagranicznymi, żeglugę morską między portami zagranicznymi lub żeglugę morską między portami polskimi, pod warunkiem, że podróż ta stanowi odcinek dalszej podróży morskiej do portu zagranicznego. W związku z tym, żegluga jedynie w granicach Polski (kabotaż) nie może zostać objęta podatkiem tonażowym na podstawie obecnej Ustawy o podatku tonażowym.
- (28) Dodatkowo pewna działalność pomocnicza związana z usługami w zakresie transportu towarów lub pasażerów lub mająca na celu wspomaganie działalności głównej może również podlegać opodatkowaniu podatkiem tonażowym. Artykuł 3 ust. 2 Ustawy o podatku tonażowym wymienia działania pomocnicze, które również mogą zostać objęte podatkiem tonażowym, pod warunkiem, że mają związek ze świadczeniem kwalifikujących się usług wymienionych powyżej. Działalność pomocnicza, to działalność w zakresie:
- (i) dzierżawy i użytkowania kontenerów,
 - (ii) prowadzenia działalności załadunkowej, rozładunkowej i naprawczej,
 - (iii) prowadzenia terminali pasażerskich,

- (iv) sprzedaży towarów i usług na pokładzie statków pasażerskich i pasażersko-towarowych w celu ich konsumpcji na pokładzie statku,
- (v) prowadzenia działalności kantorowej na pokładzie statków pasażerskich i pasażersko-towarowych skierowanej jedynie do pasażerów statku, pod warunkiem, że taka działalność pozostaje w związku z działalnością główną,
- (vi) dowozu lądowego i morskiego ładunków i pasażerów,
- (vii) przewozu ładunków i pasażerów w transporcie multimodalnym,
- (viii) zarządu nad statkami,
- (ix) świadczenia usług agentów i maklerów morskich, usług brokerskich i usług agencji zatrudniania, związanych z załogą statku,
- (x) działalności polegającej na wynajmie, dzierżawie lub wycarterowaniu statku.
- (29) Artykuł 3 ust. 3 Ustawy o podatku tonażowym zawiera wykaz działalności, która nie może podlegać opodatkowaniu podatkiem tonażowym:
- (i) poszukiwania, badania geologiczne oraz wydobywanie zasobów mineralnych z dna morskiego,
- (ii) rybołówstwo lub przetwórstwo rybne,
- (iii) budowa portów morskich, budowa i remont infrastruktury portowej lub urządzeń portowych,
- (iv) budowa elektrowni wiatrowych,
- (v) budowa rurociągów przesyłowych na dnie morza,
- (vi) budowa dróg wodnych lub pogłębianie dna dróg i zbiorników wodnych,
- (vii) prace podwodne,
- (viii) świadczenie usług pilotowych w granicach portów morskich,
- (ix) żegluga pasażerska w granicach portów i przystani morskich,
- (x) edukacja, badania naukowe, sport lub transport rekreacyjny,
- (xi) eksploatacja statków stale zakotwiczonych lub zacumowanych, które nie posiadają zdolności żeglugaowej,
- (xii) holowanie, chyba że co najmniej 50 % przychodów z działalności faktycznie wykonywanej w ciągu roku przez holownik stanowią przychody uzyskane z usługi holowania innego niż holowania do i z portu oraz w granicach portu,
- (xiii) pogłębianie, chyba że 50 % przychodów z całości działalności faktycznie wykonywanej w ciągu roku przez pogłębiarkę stanowią przychody z transportu wydobytych materiałów na pelnym morzu.
- (31) Zgodnie z art. 2 ust. 3 Ustawy o podatku tonażowym armator to osoba fizyczna lub osoba prawna, spółka z nieograniczoną odpowiedzialnością, spółka cywilna, spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna lub spółka kapitałowa w organizacji, mająca odpowiednio miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w Polsce i posiadająca ważny Dokument Zgodności wydany zgodnie z Międzynarodową konwencją o bezpieczeństwie życia na morzu ⁽¹¹⁾. Armator taki musi spełniać przynajmniej jeden z warunków:
- we własnym imieniu uprawiać żeglugę statkiem morskim własnym lub cudzym,
 - być właścicielem statku, nie uprawiając jednocześnie we własnym imieniu żeglugi statkiem własnym lub cudzym, lub
 - zarządzać cudzym statkiem, w cudzym imieniu i na cudzą rzecz na podstawie umowy.
- (32) Władze polskie dokładniej określają ⁽¹²⁾, że przedsiębiorstwa kwalifikujące się do objęcia podatkiem mogą być:
- osobami fizycznymi, spółkami cywilnymi osób fizycznych, spółkami jawnymi osób fizycznych oraz spółkami komandytowo-akcyjnymi, jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, usług i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 800 000 EUR,
 - spółkami handlowymi (osobowymi i kapitałowymi, w tym również w organizacji), a także innymi osobami prawnymi,
 - zagranicznymi osobami prawnymi, zagranicznymi jednostkami nie posiadającymi osobowości prawnej oraz zagranicznymi osobami fizycznymi, prowadzącymi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej działalność osobiście, przez osobę upoważnioną lub przy pomocy pracowników — w odniesieniu do działalności prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, bez względu na wielkość przychodów,
 - innymi jednostkami nie wymienionymi powyżej, jeżeli otrzymują one na realizację zadań zleconych dotacje lub subwencje z budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego lub funduszy celowych — od początku roku obrotowego, w którym dotacje lub subwencje zostały im przyznane.
- (33) W związku z zarządzaniem strategicznym, przedsiębiorstwo objęte podatkiem tonażowym musi podejmować decyzje w kwestii znacznych wydatków kapitałowych oraz obniżenia kapitału z terytorium Polski. Przy ocenie powyższych kwestii, władze polskie wezmą pod uwagę stopień, w jakim zagraniczni pracownicy pracują pod kierunkiem pracowników polskich. lub w jakim odpowiadają przed pracownikami polskimi. W ocenie czy strategiczna działalność przeprowadzana jest z terytorium Polski ważne również będzie umiejscowienie głównej siedziby, włączając w to miejsce pracy kadry zarządzającej szczebla wyższego oraz miejsce, z którego podejmowane są decyzje zarówno rady nadzorczej, jak i zarządu.

2.7.3. Kwalifikujące się podmioty

- (30) Przedsiębiorstwami kwalifikującymi się do objęcia pomocą są przedsiębiorstwa armatorskie spełniające określone kryteria.

⁽¹¹⁾ Dziennik Urzędowy Ministerstwa Infrastruktury (WE) nr 4/2005, poz. 28.

⁽¹²⁾ Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r., Dziennik Ustaw z 2002 r., nr 76, poz. 694, z późn. zm.

(34) W przypadku zarządzania komercyjnego, organy podatkowe sprawdzą, czy działalność w zakresie planowania tras, przyjmowania rezerwacji dla pasażerów lub załadunku, zaopatrzenia statku, zarządzania i szkolenia pracowników, technicznego zarządzania statkami, włącznie z podejmowaniem decyzji w sprawie napraw i przeglądu statków, ma miejsce w Polsce. Znaczenie ma także zachowanie takich miejsc, jak centra szkoleń, terminale, itp. w Polsce oraz zakres w jakim zagraniczne biura lub oddziały pracują pod kierownictwem personelu umieszczonego w Polsce. Fakt, że statek pływa pod polską banderą, jest zarejestrowany, ubezpieczony lub finansowany w Polsce może działać jako dodatkowy argument na poparcie elementów wskazanych powyżej. W każdym razie przedsiębiorstwo musi przejść obie części oceny: badanie zarządzania strategicznego oraz zarządzania komercyjnego, z wynikiem pozytywnym.

(35) Podsumowując, przedsiębiorstwo kwalifikujące się do objęcia pomocą musi spełniać trzy kryteria:

- podlegać opodatkowaniu polskim podatkiem dochodowym od osób prawnych lub podatkiem dochodowym od osób fizycznych;
- wykorzystywać w swej działalności kwalifikujące się statki, pływające pod polską banderą;
- oraz wykonywać nad nimi zarząd strategiczny i komercyjny z terytorium Polski.

2.7.4. Środki zabezpieczające

(36) System pomocy przewiduje pewne środki zabezpieczające uniemożliwiające niekontrolowane przysparzanie korzyści z działań w Polsce lub w innych krajach, które nie spełniają kryteriów kwalifikacji.

(37) Po pierwsze należy przypomnieć, że podatek tonażowy będzie funkcjonował w ramach polskiego systemu podatkowego. System ten opiera się głównie na:

- Ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 r. ⁽¹³⁾; oraz
- Ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r. ⁽¹⁴⁾.

2.7.5. Weryfikacja transakcji w ramach grupy spółek na zasadzie ceny rynkowej

(38) Przepisy dwóch wyżej wspomnianych obecnie obowiązujących ustaw podatkowych zawierają uregulowania uniemożliwiające »przerzucanie« dochodu ze spółki stowarzyszonej nieopodatkowanej podatkiem tonażowym do spółki opodatkowanej tym podatkiem. Artykuł 11 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ⁽¹⁵⁾ (i odpowiednio art. 25 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ⁽¹⁶⁾) stanowi, że jeśli podatnicy powiązani są ze sobą w sposób ustalony lub narzucony przez te przepisy, i jeżeli w wyniku takich powiązań zostaną

ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty i w wyniku tego podmiot nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały — dochody danego podmiotu oraz należny podatek określa się bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań. Władze polskie są zdania, że zasada ta odnosi się również *mutatis mutandis* do transakcji między spółkami stowarzyszonymi opodatkowanymi podatkiem tonażowym a spółkami stowarzyszonymi nieopodatkowanymi tym podatkiem. W tym celu dochody takich podatników określa się w drodze oszacowania przy zastosowaniu metod wskazanych w odpowiedniej ustawie podatkowej (tj. w Ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych lub Ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych).

(39) Dodatkowo, zgodnie z art. 9 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 25a Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podatnicy, którzy zawierają transakcje z podmiotami powiązanymi mają obowiązek sporządzania szczególnej dokumentacji podatkowej. Istnieje obowiązek przedłożenia takiej dokumentacji na żądanie organów podatkowych lub organów kontroli skarbowej. Dokumentacja ta musi stanowić dowód na to, że przeprowadzone transakcje nie różnią się od transakcji zawieranych przez podmioty niezależne, a jeśli odbiegają od transakcji rynkowych, należy udokumentować, że jest to uzasadnione racjonalnymi przesłankami. Przepisy obu ustaw o podatku dochodowym przewidują szczególną stawkę podatku w wysokości 50 %, która ma zastosowanie do oszacowanego dochodu podatników podlegających opodatkowaniu w Polsce, jeśli podatnicy ci nie przedstawiają organom podatkowym wymaganej przez przepisy dokumentacji w zakresie transakcji z powiązanymi z nimi spółkami.

(40) Przepisy te będą stosowane również w odniesieniu do podatników opodatkowanych podatkiem tonażowym będących jednocześnie płatnikami podatku dochodowego w odniesieniu do działalności, która nie kwalifikuje się do objęcia podatkiem tonażowym. Obowiązujące przepisy prawne umożliwiają dokonywanie weryfikacji osiągniętego zysku poprzez sprawdzenie kosztów uzyskania przychodów i kosztów podatkowych. Natomiast w przypadku podatku tonażowego opodatkowaniu podlega inna kategoria dochodu niezwiązana z przychodami i kosztami w rozumieniu ustaw o podatku dochodowym. Jest ona uzależniona jedynie od tonażu posiadanych statków i okresu ich eksploatacji.

(41) W związku z powyższym Polska uważa, że ustawodawstwo podatkowe zawiera już środki zabezpieczające uniemożliwiające niekontrolowane przysparzanie korzyści oparte na zasadzie ceny rynkowej, które są wystarczające do wykrycia i skorygowania transakcji między podmiotami powiązanymi, zawieranych po cenie innej niż cena rynkowa.

2.7.6. Odrębna księgowość

(42) Zgodnie z art. 7 ust. 1 Ustawy o podatku tonażowym działalność armatora objętą podatkiem tonażowym należy oddzielić od innych rodzajów prowadzonej przez niego działalności.

⁽¹³⁾ Dziennik Ustaw z 2000 r., nr 54, poz. 654, z późn. zm.

⁽¹⁴⁾ Dziennik Ustaw z 2000 r., nr 14, poz. 176, z późn. zm.

⁽¹⁵⁾ Por. przypis 13.

⁽¹⁶⁾ Por. przypis 14.

(43) Armatorzy podlegający Ustawie o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. ⁽¹⁷⁾, tj. ci, którzy zarejestrowali swą działalność lub główne miejsce zarządzania w Polsce, zobowiązani są w prowadzonej ewidencji księgowej do oddzielenie aktywów i pasywów, przychodów i związanych z nimi kosztów w odniesieniu do poszczególnych rodzajów działalności podlegającej opodatkowaniu podatkiem tonażowym oraz tych, które nie podlegają opodatkowaniu podatkiem tonażowym. Ponadto armatorzy opodatkowani podatkiem tonażowym są zobowiązani prowadzić w okresie opodatkowania podatkiem tonażowym odrębny wykaz środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych związanych z działalnością objętą tym podatkiem.

(44) Polskie ustawodawstwo podatkowe ⁽¹⁸⁾ zezwala organom podatkowym na dokonanie, jeśli to konieczne, określenia zysków z różnego rodzaju działalności prowadzonej przez podatników w drodze oszacowania. Podatnicy są zobowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej (lub księgi przychodów i rozchodów w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych) w sposób zapewniający możliwość określenia wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za dany rok podatkowy. W przedstawianych przez siebie dokumentach armatorzy objęci podatkiem tonażowym muszą uwzględnić środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne oraz wszelkie informacje niezbędne do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych.

(45) W sytuacji gdy armator objęty podatkiem tonażowym prowadzi działalność objętą podatkiem tonażowym oraz inną działalność objętą podatkiem dochodowym, wówczas jest on zobowiązany w ewidencji księgowej wyodrębnić przychody i związane z nimi koszty, pochodzące z obu rodzajów działalności. W ten sposób obowiązujące przepisy podatkowe uniemożliwiają transfer dochodów lub zysku z działalności nieopodatkowanej podatkiem tonażowym do działalności nim opodatkowanej.

(46) W konsekwencji władze polskie są zdania, że obecne ustawodawstwo podatkowe w wystarczający sposób określa zasady podziału nie tylko przychodów i kosztów, lecz także zadłużenia i kapitalizacji w odniesieniu do podatku tonażowego w zakresie działalności objętej oraz nieobjętej tym podatkiem.

2.7.7. Minimalny udział we własności floty

(47) Ustawa o podatku tonażowym nie ustanawia wymogu minimalnego udziału armatorów opodatkowanych podatkiem tonażowym we własności floty. W szczególności dochody z czarterowania statków na zasadzie czarteru na czas, czarteru na podróż lub umowy o zafrachtowanie lub z komercyjnego zarządzania cudzymi statkami mogą najwyraźniej bez żadnych ograniczeń zostać objęte podatkiem tonażowym.

2.7.8. Zasady dotyczące nakładów finansowych

(48) Żadne ulgi podatkowe, takie jak amortyzacja majątku, nie przysługują w odniesieniu do części nakładów finansowych netto związanej z działalnością objętą podatkiem tonażowym. Aktywa brane pod uwagę w odniesieniu do działalności objętej podatkiem tonażowym to kwalifikujące się statki, aktywa trwałe częściowo lub w całości wykorzystywane do wykonywania tej działalności oraz aktywa łatwo zbywalne i powiązane. Jedynie ta część kosztów odsetek oraz strat kursowych, która związana jest z działalnością nieobjętą podatkiem tonażowym, będzie podlegać odliczeniu od dochodu pochodzącego z działalności opodatkowanej podatkiem dochodowym od osób prawnych.

2.7.9. Opcja »wszystko albo nic«

(49) Artykuły 3 oraz 4 Ustawy o podatku tonażowym stanowią, że armator opodatkowany podatkiem tonażowym rozlicza w ten sposób całą działalność kwalifikującą się do objęcia tym podatkiem wykonywaną z wykorzystaniem wszystkich posiadanych statków kwalifikujących się do objęcia tym podatkiem. Nie jest możliwe wybiórcze korzystanie z systemu podatku tonażowego.

(50) Zasadę tą stosuje się także w odniesieniu do grup przedsiębiorstw. Wszystkie przedsiębiorstwa z danej grupy przedsiębiorstw kwalifikujące się do objęcia podatkiem tonażowym podlegające opodatkowaniu w Polsce muszą przyjąć sposób opodatkowania podatkiem tonażowym w odniesieniu do wszystkich rodzajów działalności kwalifikujących się do objęcia podatkiem tonażowym, w momencie gdy jedno z nich wybierze ten sposób opodatkowania.

(51) Zasada ta ma celu uniknięcie sytuacji, w której armatorzy opodatkowani podatkiem tonażowym wybieraliby opodatkowanie podatkiem tonażowym w odniesieniu do statków przynoszących dochody, zachowując opodatkowanie zwyczajnym podatkiem dochodowym tej części floty, która przynosi straty. W Ustawie o podatku tonażowym brak jest szczegółowych przepisów dotyczących grup przedsiębiorstw, gdyż znajdują się one w Ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

(52) Jako grupę przedsiębiorstw należy rozumieć wszystkie przedsiębiorstwa kontrolowane przez jedną osobę fizyczną, lub w przypadku, gdy przedsiębiorstwo nie jest kontrolowane w ten sposób, to przedsiębiorstwo oraz inne przedsiębiorstwa przez nie kontrolowane. Zgodnie z tymi przepisami osoba kontroluje przedsiębiorstwo, jeśli jest zdolna do kontrolowania lub nabycia kontroli, w sposób bezpośredni lub pośredni, działalności tego przedsiębiorstwa.

(53) Zgodnie z art. 11 Ustawy o podatku tonażowym, w przypadku połączenia się armatorów, z których przynajmniej jeden opodatkowany jest podatkiem tonażowym lub w przypadku, gdy armator opodatkowany podatkiem tonażowym przejmuje innego armatora, nowo utworzone przedsiębiorstwo będzie podlegało opodatkowaniu podatkiem tonażowym w odniesieniu do całości posiadanej kwalifikującej się floty.

⁽¹⁷⁾ Dziennik Ustaw z 2000 r., nr 14, poz. 176, z późn. zm.

⁽¹⁸⁾ Artykuł 9 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i art. 24a Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

(54) Kierując się tą samą logiką, w celu uniemożliwienia wybiórczego korzystania przez armatorów z tego systemu, tj. uniemożliwienia stosowania strategii polegającej na jednoczesnym wyborze najkorzystniejszych aspektów podatku dochodowego i podatku tonażowego w odniesieniu do kwalifikujących się rodzajów działalności, armatorzy objęci podatkiem tonażowym nie mogą przez określony czas zrezygnować z tej formy opodatkowania. Okres ten, nazwany „okresem opodatkowania podatkiem tonażowym» wprowadzony został do ustawy w celu uniemożliwienia armatorom dowolnej zmiany formy opodatkowania z podatku tonażowego na podatek dochodowy zależnie od posiadanych aktualnie długów lub dochodów. Okres opodatkowania podatkiem tonażowym określony w Ustawie o podatku tonażowym wynosi 5 lat.

2.8. Bandera

(55) Zgłoszony przez Polskę system podatku tonażowego ściśle związany jest z podnoszoną banderą, tzn. ze spełnieniem przez kwalifikujące się statki warunku zarejestrowania w polskim rejestrze okrętowym.

2.9. Inne programy pomocy

(56) Na gruncie posiadanych przez Komisję informacji, nie istnieje obecnie żaden system pomocy na rzecz transportu morskiego w Polsce.

2.10. Zobowiązania strony polskiej

(57) Władze polskie zobowiązały się w swoim zgłoszeniu do:

- przedkładania Komisji rocznych sprawozdań dotyczących zmian stanu zarejestrowanej w Polsce floty oraz zatrudnienia marynarzy, wskazujących liczbę armatorów lub grup armatorów objętych podatkiem tonażowym; oraz
- ponownego zgłoszenia systemu podatku tonażowego po upływie okresu 10 lat ⁽¹⁹⁾.

3. OCENA POMOCY

3.1. Istnienie pomocy zgodnie z art. 87 ust. 1 Traktatu WE

(58) Zgodnie z art. 87 ust. 1 Traktatu WE, wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna ze wspólnym rynkiem w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi.

⁽¹⁹⁾ Armatorzy, którzy zostaną objęci podatkiem tonażowym przed końcem 2016 roku, zatrzymają prawo do korzystania z przedłożonego do ponownej oceny programu przez okres 10 lat.

(59) Dzięki systemowi podatku tonażowego, władze polskie przewidują przyznanie pomocy poprzez obniżenie podatków, które w innym wypadku musiałyby ponosić przedsiębiorstwa w tym sektorze, przy użyciu zasobów państwowych, faworyzując przez to pewien rodzaj działalności, w związku z faktem, że środek ten odnosi się do sektora międzynarodowego transportu morskiego. Tego rodzaju pomoc grozi zakłóceniem konkurencji i może wpływać na handel między państwami członkowskimi, ponieważ działalność w zakresie transportu morskiego prowadzona jest głównie na poziomie międzynarodowym. W związku z tym, Komisja uznaje, że środek dotyczy pomocy państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 Traktatu WE. Władze polskie nie próbowały zakwestionować tej oceny. Niniejsza opinia Komisji zgodna jest z poprzednią praktyką Komisji w tym zakresie ⁽²⁰⁾.

3.2. Podstawa prawna oceny

(60) W rozumieniu art. 87 ust. 3 lit. c) Traktatu WE pomoc przeznaczona na wsparcie rozwoju niektórych rodzajów działalności gospodarczej lub niektórych sektorów gospodarki może być traktowana jako zgodna ze wspólnym rynkiem w przypadku, gdy nie zakłóca, w sposób sprzeczny ze wspólnym interesem, warunków wymiany handlowej i stanowić podstawę do wyłączenia jej spod ogólnego zakazu pomocy państwa. Komisja uznaje, że art. 87 ust. 3 lit. c) traktatu WE stanowi zatem stosowną podstawę prawną do analizy niniejszego programu pomocy.

(61) W tym konkretnym przypadku pomoc dla sektora morskiego musi być zbadana w świetle Wytycznych Wspólnoty w sprawie pomocy państwa dla transportu morskiego ⁽²¹⁾ z 2004 r. (dalej zwanych »Wytycznymi«). Wytyczne te określają warunki, na jakich zezwala się państwom członkowskim na tworzenie niektórych programów pomocy państwa w celu wsparcia przemysłu transportu morskiego, jeśli służą one realizacji ogólnych celów takich, jak:

- udoskonalenie bezpiecznego, wydajnego i przyjaznego dla środowiska transportu morskiego,
- zachęcanie do rejestrowania statków pod banderami państw członkowskich lub ich powrotu pod te bandery,
- wspieranie konsolidacji konglomeratu morskiego posiadającego siedziby w państwach członkowskich, przy jednoczesnym utrzymaniu wszechstronnie konkurencyjnej floty na rynkach światowych,
- utrzymanie i udoskonalenie morskiego know-how oraz ochronę i promowanie zatrudnienia marynarzy z państw członkowskich UE i państw EFTA, a także
- wspieranie promocji nowych usług w dziedzinie transportu morskiego bliskiego zasięgu zgodnie z białą księgą poświęconą polityce transportowej Wspólnoty.

⁽²⁰⁾ Wytyczne wspólnoty w sprawie pomocy publicznej dla transportu morskiego; Dz.U. C 13 z 17.1.2004, str. 3. W szczególności rozdział 3.1, w którym mowa, że: »system zastępujący zwyczajny podatek dochodowy podatkiem tonażowym jest pomocą państwa.«

⁽²¹⁾ Wytyczne wspólnoty w sprawie pomocy państwa dla transportu morskiego, Dz.U. C 13 z 17.1.2004, str. 3.

3.3. Poprzednie decyzje dotyczące podobnych programów pomocy w państwach członkowskich

(62) W przeciągu ostatnich 11 lat Komisja zatwierdziła na wyżej wspomnianej podstawie prawnej wiele programów pomocowych na rzecz sektora transportu morskiego opartych na podatku tonażowym, w których zawarte były podobne przepisy ⁽²²⁾.

- niderlandzki system opodatkowania podatkiem tonażowym (pomoc N 738/95, zatwierdzona dnia 20 marca 1996 r.);
- niemiecki system opodatkowania podatkiem tonażowym (pomoc N 396/98, zatwierdzona dnia 25 listopada 1998 r.);
- angielski system opodatkowania podatkiem tonażowym (pomoc N 790/99, zatwierdzona dnia 2 sierpnia 2000 r.);
- hiszpański system opodatkowania podatkiem tonażowym (pomoc N 736/01, zatwierdzona dnia 27 lutego 2002 r.);
- duński system opodatkowania podatkiem tonażowym (pomoc N 563/01, zatwierdzona dnia 12 marca 2002 r.);
- fiński system opodatkowania podatkiem tonażowym (pomoc N 195/02, zatwierdzona dnia 16 października 2002 r.);
- irlandzki system opodatkowania podatkiem tonażowym (pomoc N 504/02, zatwierdzona dnia 11 grudnia 2002 r.);
- belgijski system opodatkowania podatkiem tonażowym (pomoc N 433/02, zatwierdzona dnia 19 marca 2003 r.);
- francuski system opodatkowania podatkiem tonażowym (pomoc N 737/02, zatwierdzona dnia 13 maja 2003 r.);
- system opodatkowania podatkiem tonażowym w hiszpańskim Kraju Basków (pomoc N 572/02, zatwierdzona dnia 5 lutego 2003 r.);
- włoski system opodatkowania podatkiem tonażowym (pomoc N 114/04, zatwierdzona dnia 20 października 2004 r.);
- litewski system opodatkowania podatkiem tonażowym (pomoc N 330/05, zatwierdzona dnia 19 lipca 2006 r.).

3.4. Ocena zgodności

(63) Rozdział 3.1 Wytycznych wyraźnie wskazuje na system opodatkowania przedsiębiorstw podatkiem tonażowym

⁽²²⁾ Tekst większości tych decyzji dostępny jest w języku(-ach) oficjalnym(-ych) pod następującym adresem internetowym: http://ec.europa.eu/community_law/state_aids/index.htm. Nieautentyczne wersje w językach roboczych Komisji dostępne są na stronie: http://ec.europa.eu/dgs/energy_transport/state_aid/decisions/decisions_dg_tren_en.htm.

jako przykład środków podatkowych, które »zabezpieczają wysokojakościowe zatrudnienie w sektorze morskim na lądzie« i w związku z tym mogą być uznane za zgodne ze wspólnym rynkiem ⁽²³⁾.

(64) Wytyczne wyznaczają jednakże pewne kryteria, które system taki musi spełnić, aby mógł zostać uznany za zgodny ze wspólnym rynkiem. Ponadto w dotychczas przyjętych decyzjach w sprawie systemów opodatkowania podatkiem tonażowym Komisja rozwinęła przywołaną powyżej w pkt 62 ugruntowaną praktykę w sposobie oceny, czy dane zgłoszenie spełnia wspomniane kryteria, w celu zapobieżenia zakłóceniom konkurencji we Wspólnocie.

(65) W dalszej części niniejszego dokumentu Komisja dokona oceny zgłoszonego programu pomocy pod względem spełnienia przez niego kryteriów zawartych w Wytycznych. Ocena ta wymaga zbadania programu pod względem działalności, statków oraz przedsiębiorstw kwalifikujących się do objęcia programem, zbadania środków zabezpieczających uniemożliwiających niekontrolowane przysparzanie korzyści z działań, które nie spełniają kryteriów kwalifikacji, zbadania czy spełnione są warunki odnoszące się do pułapu określonego w rozdziale 11 Wytycznych oraz do obowiązku przedkładania sprawozdań ustanowionego w rozdziale 12 Wytycznych.

3.4.1. Badanie zakresu programu

3.4.1.1. Kwalifikująca się działalność

Podstawowa kwalifikująca się działalność

(66) Komisja nie ma zastrzeżeń co do zgodnej z Wytycznymi możliwości objęcia podatkiem tonażowym międzynarodowego transportu morskiego ładunków i/lub pasażerów. Komisja przypomina, że w wielu spośród wyżej wspomnianych decyzji nie wprowadzano żadnego rozróżnienia pomiędzy transportem międzynarodowym a kabotażem i w związku z tym można stwierdzić, że Komisja zaaprobowowała objęcie kabotażu morskiego podatkiem tonażowym. Praktyka Komisji nie stoi więc na przeszkodzie temu, aby Polska rozszerzyła system opodatkowania podatkiem tonażowym również na usługi kabotażu.

(67) W odniesieniu do holowania, Wytyczne stanowią, że »holowanie« jest objęte zakresem ich stosowania, tylko jeżeli ponad 50 % działań holowniczych faktycznie wykonanych w danym roku przez holownik stanowi »transport morski«. Czas oczekiwania można proporcjonalnie włączyć do tej części działań wykonanych przez holownik, która stanowi »transport morski«.

⁽²³⁾ Zob. rozdział 3.1, akapit 4 i 5 wytycznych: »Tego rodzaju ulgi podatkowe, stosowane szczególnie do żeglugi morskiej, uważa się za pomoc publiczną. Pomocą publiczną jest także zastępowanie tradycyjnego systemu opodatkowania przedsiębiorstw podatkiem tonażowym. (...) Tego rodzaju środki zabezpieczają wysokojakościowe zatrudnienie w sektorze morskim na lądzie, jak np. w sferze zarządzania bezpośrednio związanego z żeglugą morską lub w zakresie działań towarzyszących (ubezpieczenia, maklerstwo, finanse). (...) Tego rodzaju bodźce podatkowe są generalnie akceptowane«.

(68) W odniesieniu do pogłębiania Wytyczne zawierają podobne przepisy: »Niemniej rozwiązania fiskalne przewidziane dla przedsiębiorstw (takie jak podatek tonażowy) można także stosować do tych jednostek pogłębiających, których działalność polega na 'transportie morskim' — tj. transporcie dalekomorskim wydobytego materiału — przez ponad 50 % rocznego czasu pracy oraz wyłącznie w odniesieniu do takich właśnie działań transportowych«.

(69) Komisja jest zdania, że zarówno w przypadku holowania, jak i pogłębiania, odpowiednim kryterium do zmierzenia czy osiągnięto próg 50 % jest czas pracy danego holownika lub pogłębiarki w roku podatkowym, a nie, jak stanowi Ustawa o podatku tonażowym, wysokość wyprowadzonego dochodu. Mimo tego, że obliczenia oparte na wysokości dochodu mogą w niektórych przypadkach prowadzić do uzyskania takiego samego wyniku, jak obliczenia oparte na czasie pracy, na obecnym etapie Komisja uważa, że Polska musi wprowadzić zmiany lub dodatkowe wyjaśnienia do Ustawy o podatku tonażowym w tej kwestii.

(70) Komisja pragnie zwrócić uwagę Polski na fakt, że wspomniany próg może jedynie być obliczany w odniesieniu do działalności, która dokładnie odpowiada definicji transportu morskiego w rozumieniu prawa Unii Europejskiej, w świetle rozporządzeń Rady (EWG) nr 4055/86⁽²⁴⁾ oraz (EWG) nr 3577/92⁽²⁵⁾, do których Wytyczne bezpośrednio się odwołują. Na tej podstawie transport morski może być zdefiniowany jako »przewóz pasażerów lub towarów na rzecz klienta drogą morską między portami lub portami a urządzeniami oddalonymi od brzegu«. Dlatego też definicja oparta na zasadzie wyłączenia, jak np. na podstawie listy zawartej w art. 3 ust. 3 Ustawy o podatku tonażowym nie może być sama w sobie wystarczająca. Podobnie sam fakt, że wspomniany artykuł wyklucza holowanie z portu oraz w obrębie portu może być niewystarczający.

(71) Należy wspomnieć, że Trybunał Sprawiedliwości wyjaśnił pojęcie transportu morskiego w swoim niedawnym wyroku z dnia 11 stycznia 2007 r. w sprawie C-251/04, Komisja przeciwko Grecji, w odniesieniu do kwestii czy działalność holownicza może stanowić transport morski: »[...] charakter i cechy holowania są inne niż kabotażu, zdefiniowanego w art. 2 ust. 1 rozporządzenia (EWG) nr 3577/92. Choć holowanie jest usługą z reguły świadczoną za wynagrodzeniem, nie polega ono zasadniczo na bezpośrednim przewozie pasażerów lub towarów drogą morską. Polega ono raczej na pomocy w przemieszczeniu statku, wiertnicy, platformy lub boi. Holownik, który wspomaga statek przy manewrowaniu, dostarcza mu dodatkowy napęd, lub zastępuje jego silniki w razie awarii, udziela pomocy temu statkowi przewożącemu pasażerów lub towary, lecz nie jest sam statkiem transportującym«. Trybunał stwierdził również, że rozporządzenie

(EWG) nr 3577/92 nie obejmuje »usług powiązanych, akcesoryjnych lub pomocniczych w stosunku do świadczenia usług transportu morskiego«⁽²⁶⁾.

(72) W świetle cytowanego wyroku, pojęcie transportu morskiego dla celów wytycznych w zakresie pomocy państwa musi być interpretowane wąsko, jako obejmujące jedynie bezpośredni przewóz pasażerów lub towarów drogą morską między dwoma portami lub portem a urządzeniami oddalonymi od brzegu. W tym kontekście Komisja wyraża wątpliwość czy ewentualne objęcie podatkiem tonażowym holowania i/lub pogłębiania, w sposób przedstawiony w zgłoszeniu, pozostaje w zgodzie z tymi zasadami.

Działalność pomocnicza w transporcie morskim

(73) Nie naruszając treści poprzednich akapitów oraz pozostając w zgodzie z kierunkami wyznaczonymi przez praktykę⁽²⁷⁾, Komisja nie sprzeciwia się objęciu przez polski system opodatkowania podatkiem tonażowym następujących rodzajów działalności pomocniczej, które pozostają w ścisłym związku ze świadczeniem usług w transporcie morskim:

- a) dzierżawy i użytkowania kontenerów,
- b) prowadzenia działalności załadunkowej, rozładunkowej i naprawczej,
- c) prowadzenia terminali pasażerskich,
- d) sprzedaży towarów i usług na pokładzie statków pasażerskich i pasażersko-towarowych w celu ich konsumpcji na pokładzie statku,
- e) prowadzenia działalności kantorowej na pokładzie statków pasażerskich i pasażersko-towarowych skierowanej jedynie do pasażerów statku, pod warunkiem, że taka działalność pozostaje w związku z działalnością główną,
- f) dowozu lądowego i morskiego ładunków i pasażerów,
- g) przewozu ładunków i pasażerów w transporcie multimodalnym.

(74) Komisja jest zdania, że wyżej wymienione rodzaje działalności są integralną częścią transportu morskiego i muszą zostać włączone w zakres podatku tonażowego. Wymienione rodzaje działalności podlegają objęciu podatkiem tonażowym, jeśli wykonywane są bezpośrednio przez armatora opodatkowanego podatkiem tonażowym.

(75) Komisja uważa, że usługi transportu morskiego w zakresie pozostałych rodzajów działalności spełniających kryteria kwalifikacji, powinny zostać podzielone na trzy główne grupy:

— komercyjne zarządzanie statkami;

⁽²⁴⁾ Artykuł 1 ust. 4 rozporządzenia Rady (EWG) nr 4055/86 z dnia 22 grudnia 1986 r.; Dz.U. L 378 z 31.12.1986, stanowi:

»4. Do celów niniejszego rozporządzenia przez 'usługi transportu morskiego między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi', gdzie są one z reguły świadczone za wynagrodzeniem, rozumie się:

a) wewnątrzwspólnotowe usługi żeglugowe: przewóz pasażerów lub towarów drogą morską między każdym portem w państwie członkowskim a każdym portem lub urządzeniem oddalonym od brzegu w innym państwie członkowskim;

b) ruch między państwami członkowskimi a państwami trzecimi: przewóz pasażerów lub towarów drogą morską między portami w państwach członkowskich a portami lub urządzeniami oddalonymi od brzegu w państwie trzecim.«

⁽²⁵⁾ Dz.U. L 364 z 12.12.1992.

⁽²⁶⁾ Zob. pkt 31 i 32 tego wyroku.

⁽²⁷⁾ Zob. np. pomoc państwa N 563/01 — Dania — duński system opodatkowania podatkiem tonażowym zatwierdzony przez Komisję dnia 12 marca 2002 r.

- techniczne zarządzanie statkami (tankowanie paliwa, zaopatrzenie w żywność, ubezpieczenie, wydawanie świadectw zgodności statków, konserwacja, itd.); oraz
 - zarządzanie załogą (umowy o pracę, odnowienie załogi, itd.).
- (76) W odniesieniu do zarządzania statkami Wytyczne stanowią, że „przedsiębiorstwa armatorskie mogą się ubiegać o pomoc wyłącznie dla tych statków, w przypadku których powierzono im pełne zarządzanie techniczne i zarządzanie załogą».
- (77) Sytuację, w której statek czarterowany jest bez załogi (czarter samej łodzi) ⁽²⁸⁾, zazwyczaj traktuje się jako przybliżoną do sytuacji korzystania z własnego statku. Mimo, że osoba czarterująca statek nie posiada prawnego tytułu do statku, ponosi większą część, jeśli nie całość odpowiedzialności za zarządzanie statkiem i/lub załogą. Statek może również być czarterowany wraz z załogą (czarter na czas) ⁽²⁹⁾. W takiej sytuacji osoba czarterująca nie jest zazwyczaj odpowiedzialna za wszystkie aspekty związane z zarządzaniem. Tego rodzaju statki mogą zostać opodatkowane podatkiem tonażowym, ale z pewnymi ograniczeniami. Kwestia zarządzania staje się ważna w celu określenia czy statki spełniają warunki konieczne do objęcia podatkiem tonażowym. Komisja jest zdania, że w takich przypadkach do zachowania prawa do korzystania z podatku tonażowego nie wystarczy, aby armatorzy objęci podatkiem tonażowym prowadzili działalność jedynie w zakresie części z trzech wymienionych grup — konieczne jest łączne wypełnianie trzech wymienionych funkcji.
- (78) Można dodatkowo zacytować Wytyczne, które stanowią, że „przedsiębiorstwa armatorskie mogą się ubiegać o pomoc wyłącznie dla tych statków, w przypadku których powierzono im pełne zarządzanie techniczne i zarządzanie załogą. Aby stać się uprawnionymi, armatorzy muszą w szczególności przyjąć od właściciela pełną odpowiedzialność za eksploatację statków, jak również przejąć od właściciela wszelkie prawa i obowiązki, które nakłada Kodeks ISM». W praktyce oznacza to, że jeśli armator zarządzający statkiem nie zapewnia zarządzania komercyjnego, musi wypełniać jednocześnie przynajmniej dwie pozostałe funkcje.
- (79) Inaczej mówiąc, armatorzy mogą osiągać dochody poprzez wypełnianie jednej lub dwóch z wyżej wymienionych funkcji w odniesieniu do cudzych statków. Dzieje się tak na przykład, gdy przedsiębiorstwo armatorskie zapewnia odpłatnie zarządzanie komercyjne konsorcjum przewoźników.
- (80) Pod tym względem władze polskie zmieniły treść zgłoszenia pismem z dnia 6 czerwca 2007 r. stwierdzając, że zarządzający statkiem mogą zostać objęci podatkiem tonażowym jedynie pod warunkiem, że jednocześnie będą zapewniać zarówno zarządzanie załogą, jak i techniczne zarządzanie statkami. Warunek ten odnosi się
- zarówno do przedsiębiorstw jedynie zarządzających statkami, jak i do armatorów, którzy świadczą na rzecz stron trzecich usługi w zakresie technicznego zarządzania statkami i/lub ich załogą w odniesieniu do floty objętej umową dotyczącą zarządzania. Przedsiębiorstwa te, jeśli spełnią powyższy warunek, zostaną opodatkowane podatkiem tonażowym obliczanym na podstawie pojemności zarządzanej przez nie floty, tak jakby były przedsiębiorstwami świadczącymi usługi w transporcie morskim.
- (81) W szczególności w odniesieniu do zarządzania statkami władze polskie przypomniały, że na podstawie art. 2 ust. 3 Ustawy o podatku tonażowym armator, który zarządza cudzym statkiem, w cudzym imieniu i na cudzą rzecz może zostać opodatkowany podatkiem tonażowym pod warunkiem, że posiada ważny Dokument Zgodności, stwierdzający, że zarządzający statkiem przejmuje od armatora wszystkie prawa i obowiązki nałożone przez Międzynarodowy Kodeks Zarządzania Bezpieczeństwem.
- (82) W odróżnieniu od zarządzania statkiem, zarządzanie komercyjne polega na wypełnianiu wszystkich obowiązków handlowych oraz wzięciu odpowiedzialności za stosunki z klientami w imieniu armatora lub osoby czarterującej statek. Dzieje się tak np. w sytuacji, kiedy przedsiębiorstwu armatorskiemu powierza się sprawowanie zarządzania konsorcjum przewoźników, do którego samo należy. Komisja rozumie, że opłaty pochodzące z takiego zarządzania komercyjnego objęte są opodatkowaniem jako „opłaty brokerskie», o których mowa w art. 3 ust. 2 pkt 9 Ustawy o podatku tonażowym z dnia 24 sierpnia 2006 r.
- (83) W każdym z tych przypadków Komisja jest zdania, że można zaakceptować opodatkowanie tego typu dochodów podatkiem tonażowym z powodu konieczności zachowania pewnej elastyczności, jednakże możliwość objęcia tym podatkiem musi być ograniczona w sposób, który sprawi, że przedsiębiorstwa opodatkowane podatkiem tonażowym nie stracą cech przedsiębiorstw świadczących usługi w transporcie morskim.
- (84) W związku z tym Komisja uważa, że dochody płynące z zarządzania statkami we własnym lub w cudzym imieniu mogą zostać objęte podatkiem tonażowym, jeśli armator opodatkowany podatkiem tonażowym zapewnia:
- albo jednocześnie zarządzanie załogą i techniczne zarządzanie danymi statkami,
 - albo ich zarządzanie komercyjne,
- pod warunkiem, że tonaż tych statków nie przekracza czterokrotności tonażu statków, w odniesieniu do których armator opodatkowany podatkiem tonażowym zapewnia jednocześnie zarządzanie załogą, zarządzanie techniczne i komercyjne ⁽³⁰⁾.
- (85) Komisja przypomina, że tonaż statków, w odniesieniu do których armator spełnia niektóre funkcje w cudzym imieniu musi również być brany pod uwagę przy obliczaniu podstawy opodatkowania.
- ⁽²⁸⁾ Umowy o czarter samej łodzi są zazwyczaj długoterminowe i obejmują czasem nawet całą długość życia statku.
- ⁽²⁹⁾ Kontrakty czarterowe na czas często obejmują krótszy okres i są zazwyczaj zawierane w przypadku, kiedy armator w danym momencie nie posiada wystarczającej pojemności, a inne przedsiębiorstwo armatorskie dysponuje pojemnością przekraczającą własne potrzeby.
- ⁽³⁰⁾ Niniejsza zasada została wypracowana w praktyce przez Komisję w odniesieniu do czarterowanych statków w decyzji N 563/01 — Dania — Podatek tonażowy, zatwierdzonej dnia 12 marca 2002 r.

(86) Kończąc należy powiedzieć, że Komisja nie jest przeciwna włączeniu do podatku tonażowego dochodów pochodzących z następującej działalności (art. 3 ust. 2 pkt 8, 9 i 10 Ustawy o podatku tonażowym): "zarząd statkami"; "świadczenie usług agentów i maklerów morskich, usług brokerskich i usług agencji zatrudniania, związanych z załogą statku"; "działalności polegającej na wynajmie, dzierżawie lub wycarterowaniu statku" pod warunkiem, że całkowity tonaż statków, w odniesieniu do których armator opodatkowany podatkiem tonażowym nie wykonuje samodzielnie jednoczesnego zarządzania technicznego, komercyjnego i zarządzania załogą, nie przekracza czterokrotności tonażu statków, w odniesieniu do których wykonuje takie zarządzanie. Zasada ta ma służyć zapewnieniu, aby program pozostawał w zgodzie z praktyką Komisji, z której wynika, że system opodatkowania podatkiem tonażowym dotyczy właścicieli statków.

(87) Na obecnym etapie oceny zgłoszenia Komisja ma wątpliwości czy powyższy warunek został w nim spełniony. W ocenie Komisji władze polskie nie dostarczyły jak dotąd wystarczających wyjaśnień w tej kwestii. W związku z tym Komisja wyraża wątpliwości w odniesieniu do zgodności zgłoszonego środka pod wspomnianym względem.

3.4.1.2. Kwalifikujące się statki

(88) Ustawa o podatku tonażowym zawiera warunek powiązania z banderą. Pozostaje to w zgodności z założeniami polityki Komisji, przyczyniając się do dążenia do powrotu pod bandery europejskie statków kontrolowanych przez interesy Wspólnoty. W związku z tym warunek powiązania z banderą ustanowiony w rozdziale 3.1 akapit 8 Wytycznych automatycznie uważa się za spełniony.

(89) W odniesieniu do charakteru powiązania między armatorem opodatkowanym podatkiem tonażowym a statkami wykorzystywanymi przez niego do prowadzenia działalności, Komisja nie widzi przeszkód w objęciu podatkiem tonażowym zysków pochodzących z działalności wykonywanej na pokładzie kwalifikujących się statków posiadanych przez armatora lub czarterowanych przez niego na zasadzie czarteru samej łodzi.

(90) Niemniej jednak włączenie do podatku tonażowego statków, w odniesieniu do których armator opodatkowany podatkiem tonażowym nie wykonuje zarządzania załogą, ani nie zapewnia obsługi technicznej tych statków, jest (jak wskazano powyżej) zależne od spełnienia pewnych warunków. Statki te są zazwyczaj czarterowane na zasadzie czarteru na czas, czarteru na podróż lub umowy o zafrachtowanie. W odniesieniu do tej kwestii praktyka ustalona przez Komisję wymaga, aby flota objęta podatkiem tonażowym czarterowana na zasadzie czarteru na czas, czarteru na podróż lub umowy o zafrachtowanie nie przekraczała czterokrotności tonażu posiadanej floty lub floty czarterowanej na zasadzie czarteru samej łodzi. ⁽³¹⁾ Nałożenie takiego warunku ma na celu uniknięcie przyznawania prawa do korzystania z podatku tonażowego podatnikom niebędącym właścicielami statków.

⁽³¹⁾ Zob. przypis 28 powyżej.

(91) Komisja pragnie zauważyć, że Polska nie wprowadziła w zgłoszonym systemie pomocy żadnych zmian w celu włączenia tego typu warunku do systemu opodatkowania podatkiem tonażowym.

(92) Mimo że głównym celem Wytycznych oraz omawianych w nich środków jest odpowiedź na kwestię konkurencyjności pomiędzy statkami pływającymi pod banderami Wspólnoty a statkami zarejestrowanymi w rejestrach otwartych, Komisja musi być świadoma istnienia ryzyka stworzenia sytuacji nieuczciwej przewagi pomiędzy armatorami wykorzystującymi statki zarejestrowane w różnych państwach członkowskich. Wytyczne bezpośrednio odwołują się do "konkurencji podatkowej między państwami członkowskimi" ⁽³²⁾ oraz "coraz większej zbieżności w podejściu państw członkowskich do pomocy dla żeglugi morskiej". W związku z tym Komisja musi "utrzymywać bieżącą, sprawliwą równowagę" ⁽³³⁾ (akapit 18) i pozostawać "świadoma konieczności utrzymania wysokiego podobieństwa i zbieżności pomiędzy systemami opodatkowania podatkiem tonażowym w obrębie Wspólnoty".

(93) W związku z faktem, że władze polskie nie odniosły się do kwestii zawężenia możliwości opodatkowania podatkiem tonażowym statków czarterowanych na zasadzie czarteru na czas poprzez wprowadzenie kryterium czterokrotności tonażu statków będących własnością armatora opodatkowanego podatkiem tonażowym lub czarterowanych przez niego na zasadzie czarteru samej łodzi, Komisja musi na tym etapie wyrazić wątpliwość co do zgodności zgłoszonego programu ze wspólnym rynkiem.

3.4.1.3. Przedsiębiorstwa spełniające kryteria

(94) Komisja nie widzi przeszkód, aby Ustawa o podatku tonażowym objęła spółki podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Taka możliwość jest wyraźnie przewidziana w Wytycznych ⁽³⁴⁾.

(95) Niemniej jednak polski system opodatkowania podatkiem tonażowym jest szczególny, ponieważ w odróżnieniu od systemów opodatkowania podatkiem tonażowym zatwierdzonych do tej pory przez Komisję, objęte mogą nim zostać osoby fizyczne podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Na gruncie posiadanej przez siebie wiedzy Komisja stwierdza, że nie posiada ona jak do tej pory żadnego doświadczenia w odniesieniu do systemów opodatkowania podatkiem tonażowym obejmujących swoim zakresem osoby fizyczne lub osoby prawne podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Należy przypomnieć, że sformułowania użyte w Wytycznych wskazują na bezpośrednią zależność między podatkiem tonażowym a podatkiem dochodowym od osób prawnych ⁽³⁵⁾. W związku z tym Komisja zwraca się z prośbą do władz polskich o dostarczenie dodatkowych wyjaśnień w tej kwestii.

⁽³²⁾ Zob. rozdział 3.1 akapit 2 Wytycznych.

⁽³³⁾ Ibidem akapit 18.

⁽³⁴⁾ Zob. na przykład rozdział 3.1 akapit 4 Wytycznych: »system zastępujący zwyczajny podatek dochodowy podatkiem tonażowym jest pomocą państwa« (podkreślenie dodano).

⁽³⁵⁾ Zob. rozdział 3.1 akapit 4 Wytycznych wspomniany w przypisie 28 powyżej.

- (96) Jeśli chodzi o zarządzanie strategiczne, armatorzy opodatkowani podatkiem tonażowym są zobowiązani do podejmowania strategicznych decyzji dotyczących wydatków kapitałowych oraz obniżenia kapitału z terytorium Polski. Wydaje się, że w przeprowadzaniu oceny tej kwestii władze polskie będą się kierować kryterium fizycznego ulokowania niektórych pracowników, którzy muszą zostać umiejscowieni w Polsce. Znaczenie mieć będzie umiejscowienie siedziby, miejsce pracy kadry zarządzającej szczebla wyższego oraz usytuowanie ciał zarządzających, jak rada zarządzająca i zarząd, które powinny znajdować się w Polsce. W przypadku zarządzania komercyjnego, organy podatkowe dokonają oceny tego, czy takie działania jak planowanie tras, przyjmowanie rezerwacji dla pasażerów lub załadunku, zaopatrzenie statku, zarządzanie i szkolenie pracowników, techniczne zarządzanie statkami, włącznie z podejmowaniem decyzji w sprawie napraw i przeglądu statków, mają miejsce w Polsce. Inne czynniki, jak zachowanie takich miejsc, jak centra szkoleń, terminale etc. w Polsce, zakres w jakim zagraniczne biura lub oddziały pracują pod kierownictwem pracowników umiejscowionych w Polsce oraz fakt, że statek pływa pod polską banderą, jest zarejestrowany, ubezpieczony lub finansowany w Polsce mogą nadać dodatkowego znaczenia elementom wskazanym powyżej.
- (97) Tak restrykcyjne warunki (określone w pkt 33 i 34 powyżej) wydają się zmniejszać możliwość zakładania drugiej siedziby w Polsce przez przedsiębiorstwa armatorskie z innych państw członkowskich oraz korzystania przez nie z omawianego środka, co w konsekwencji może zniechęcać do zakładania drugiej siedziby. W związku z powyższym wydaje się, że tego rodzaju restrykcyjne warunki mogą doprowadzić do zmniejszenia możliwości zakładania filii oraz — na podstawie oceny *prima facie*, — że mogą przyczynić się do powstania problemów i *de facto* dyskryminacji i wpłynąć na ograniczenie swobody przedsiębiorczości. W związku z tym Komisja musi na obecnym etapie postępowania, wyrazić wątpliwość co do zgodności tych warunków ze wspólnym rynkiem.
- (98) Ponadto, niezależnie od tego czy rozszerzenie podatku tonażowego na przedsiębiorstwa podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych jest zgodne ze wspólnym rynkiem, Komisja ma poważne wątpliwości co do zgodności możliwości odliczeń składek na ubezpieczenia społeczne oraz ubezpieczenia zdrowotne odpowiednio od kwoty podatku oraz podstawy opodatkowania.
- (99) Po pierwsze, jako że systemy opodatkowania podatkiem tonażowym oparte są na fikcyjnym przychodzie określonym na podstawie tonażu statków, a nie realnych dochodach, armatorzy objęci podatkiem tonażowym nie mają prawa korzystania z tych odliczeń (odpisów amortyzacyjnych i innych przywilejów podatkowych), które stanowią część ogólnego systemu opodatkowania.
- (100) Władze polskie argumentowały, że ponieważ każda osoba fizyczna lub prawna podlegająca opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych ma w polskim systemie podatku dochodowego prawo do tego typu odliczeń, podatnicy opodatkowani podatkiem tonażowym również powinni mieć do tego prawo. Mimo wszystko Komisja ma wątpliwości dotyczące tej argumentacji. Systemy opodatkowania podatkiem tonażowym tworzone są w celu zastąpienia, a nie w celu dopełnienia zwykłych systemów opodatkowania armatorów, a więc w konsekwencji armatorzy objęci podatkiem tonażowym nie zachowują prawa do dokonywania odliczeń, z których normalnie mogliby korzystać. To rozumowanie powinno mieć zastosowanie również w przypadku, gdy armator jest osobą fizyczną opodatkowaną podatkiem dochodowym od osób fizycznych.
- (101) Reasumując, Komisja ma wątpliwości co do kwestii czy w sytuacji, gdy istnieje możliwość objęcia przez podatek tonażowym także osób podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, odliczenia składek na ubezpieczenie zdrowotne oraz na ubezpieczenia społeczne od odpowiednio kwoty podatku i podstawy opodatkowania byłyby zgodne ze wspólnym rynkiem, biorąc pod uwagę ogólną zasadę zabraniającą odliczeń w ramach systemów opodatkowania podatkiem tonażowym.
- ### 3.4.2. Ocena środków zabezpieczających
- (102) Aby system opodatkowania podatkiem tonażowym spełniał warunki określone w Wytocznych, muszą mu towarzyszyć odpowiednie środki zabezpieczające uniemożliwiające niekontrolowane przysparzanie korzyści z działań nie związanych z żeglugą morską, a także uniemożliwiające uchylanie się od opodatkowania ⁽³⁶⁾.
- #### 3.4.2.1. Weryfikacja transakcji w ramach grupy spółek oparta na zasadzie ceny rynkowej
- (103) Komisja uważa, że państwo członkowskie wprowadzające podatek tonażowy ma obowiązek zapewnienia, aby obowiązujący na jego terenie system podatku tonażowego nie prowadził do sytuacji unikania opodatkowania za pomocą cen transferowych na szkodę innego kraju, w którym spółka stowarzyszona podlega opodatkowaniu. Komisja stwierdza, że powyższy warunek został spełniony.
-
- ⁽³⁶⁾ Zob. rozdział 3.1 akapit 19 Wytocznych: »We wszystkich przypadkach korzyści płynące z programów muszą ułatwiać rozwój sektora żeglugi morskiej oraz zatrudnienia w interesie Wspólnoty. W konsekwencji, opisane powyżej korzyści podatkowe muszą się ograniczać do działań związanych z żeglugą morską; skutkiem tego w przypadkach, w których przedsiębiorstwo posiadające statki jest również zaangażowane w inne działania komercyjne, wymagana będzie przejrzysta rachunkowość, zapobiegająca 'wyciekom' do działań niezwiązanych z żeglugą. Takie podejście powinno wspierać konkurencyjność żeglugi morskiej Wspólnoty, przy zobowiązaniach podatkowych zbliżonych poziomem do stawek stosowanych gdzie indziej na świecie, utrzymując zarazem w państwie członkowskim normalną wysokość podatków od innych działań, jak również osobiste wynagrodzenia akcjonariuszy i dyrektorów«.

3.4.2.2. Odrębna księgowość

- (104) Komisja stwierdza, że w związku z faktem, iż Ustawa o podatku tonażowym stawia jasny wymóg prowadzenia przez armatorów opodatkowanych podatkiem tonażowym odrębnej księgowości dla działań objętych i działań nieobjętych tym podatkiem, powyższy wymóg uznaje się za spełniony.

3.4.2.3. Opcja »wszystko albo nic«

- (105) Ustawa o podatku tonażowym stanowi, że dokonując wyboru opodatkowania podatkiem tonażowym, armator zobowiązany jest objąć nim całą swoją działalność kwalifikującą się do objęcia podatkiem tonażowym oraz wszystkie swoje statki spełniające kryteria objęcia tym podatkiem. Co więcej, Komisja przyjmuje do wiadomości, że Polska zobowiązuje się do stosowania tej zasady także w odniesieniu do podlegających opodatkowaniu w Polsce grup spółek.
- (106) Komisja pragnie jednakże zauważyć, że okres opodatkowania podatkiem tonażowym, tj. okres, w którym armatorzy, którzy wybrali opodatkowanie podatkiem tonażowym nie mogą zrezygnować z tej formy opodatkowania, ograniczony jest w Polsce do 5 lat. Komisja pragnie zwrócić uwagę na fakt, że minimalna długość tego okresu w innych dotychczas zatwierdzonych systemach opodatkowania podatkiem tonażowym wynosi 10 lat. Jak wskazano w pkt 92, Komisja dąży do zachowania wysokiego stopnia zbieżności pomiędzy zatwierdzonymi systemami opodatkowania podatkiem tonażowym w celu uniknięcia nierównego traktowania statków i armatorów wykonujących działalność pod banderami różnych państw członkowskich.
- (107) Zgoda Komisji na wprowadzenie krótszego okresu opodatkowania podatkiem tonażowym w jednym szczególnym państwie członkowskim spowodowałaby wystąpienie ryzyka naruszenia zasady równego traktowania armatorów z różnych państw członkowskich i doprowadziłaby do zaistnienia szkodliwych rozbieżności pomiędzy systemami opodatkowania podatkiem tonażowym, co z kolei mogłoby doprowadzić do sytuacji, w której polski system opodatkowania podatkiem tonażowym byłby bardziej (lub mniej) atrakcyjny, powodując chęć przerejestrowywania statków pomiędzy państwami członkowskimi przez armatorów pragnących osiągnąć korzyści dzięki istniejącym różnicom w systemach. Komisja musi niniejszym wyrazić wątpliwość w odniesieniu do tego aspektu zgłoszonego środka i poddać go postępowaniu wyjaśniającemu.

3.4.3. Przestrzeganie pułapu finansowego

- (108) Rozdział 11 Wytycznych stanowi, że »całkowita wielkość pomocy udzielonej w ramach rozdziałów 3 do 6 nie może przekraczać całkowitej sumy podatków i składek socjalnych pobranych z tytułu działalności żeglugowej i od marynarzy«.

- (109) Zgodnie z wiedzą posiadaną przez Komisję, obecnie nie istnieje w Polsce program pomocy, z którego korzyści mogłyby sumować się z korzyściami płynącymi z niniejszego programu. W związku z tym Komisja stwierdza, że warunek dotyczący pułapu określonego w wytycznych został spełniony.

3.4.4. Sprawozdania

- (110) Komisja stwierdza, że zgodnie z wymogiem ustanowionym w Wytycznych, Polska zobowiązała się do przedkładania Komisji rocznego sprawozdania na temat wprowadzania w życie systemu opodatkowania podatkiem tonażowym oraz jego skutków w odniesieniu do zarejestrowanej we Wspólnocie floty oraz do zatrudnienia wspólnotowych marynarzy.

4. WNIOSKI

- (111) W świetle powyższych rozważań Komisja, świadoma konieczności unikania rozbieżności (patrz pkt 92 powyżej) pomiędzy systemami opodatkowania podatkiem tonażowym we Wspólnocie, podjęła decyzję o wszczęciu postępowania wyjaśniającego zgodnie z art. 4 ust. 4⁽³⁷⁾ rozporządzenia (WE) nr 659/1999, w odniesieniu do następujących kwestii:
- możliwości dokonywania odliczeń składek na ubezpieczenia społeczne oraz ubezpieczenia zdrowotne od odpowiednio kwoty podatku i podstawy opodatkowania przez osoby fizyczne lub osoby prawne podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, które wybrały system opodatkowania podatkiem tonażowym;
 - możliwości zrezygnowania z opodatkowania podatkiem tonażowym już po upływie 5 lat od momentu wyboru tej formy opodatkowania;
 - możliwości objęcia podatkiem tonażowym statków, w odniesieniu do których armator nie wypełnia łącznie, we własnym imieniu lub na cudzą rzecz, trzech następujących funkcji: komercyjnego i technicznego zarządzania statkami oraz zarządzania załogą statków wchodzących w skład tonażu przekraczającego czterokrotność tonażu statków, w odniesieniu do których wypełnia te trzy funkcje;
 - objęcia podatkiem tonażowym holowników i pogłębiarek, które świadczą usługi będące transportem morskim przez mniej niż połowę swojego czasu pracy w danym roku podatkowym;
 - oceny czy wymóg, aby kluczowe decyzje w zakresie zarządzania strategicznego oraz technicznego były faktycznie podejmowane w Polsce oraz aby kadra zarządzająca szczebla wyższego, główna siedziba, rada nadzorcza i zarząd były umiejscowione w Polsce może prowadzić do dyskryminacji *de facto* i ograniczenia swobody przedsiębiorczości w odniesieniu do armatorów z innych państw członkowskich.

⁽³⁷⁾ Artykuł 4 ust. 4 rozporządzenia (WE) nr 659/1999:

4. W przypadku gdy po przeprowadzeniu wstępnego badania Komisja stwierdza, że zaistniały wątpliwości co do zgodności środka będącego przedmiotem zgłoszenia ze wspólnym rynkiem, Komisja podejmuje decyzję o wszczęciu postępowania zgodnie z art. 93 ust. 2 Traktatu (zwaną dalej »decyzją o wszczęciu formalnej procedury dochodzenia«).

- (112) W związku z powyższym Komisja, zgodnie z art. 6 ust. 1 ⁽³⁸⁾ rozporządzenia (EWG) nr 659/1999, wzywa Rzeczpospolitą Polską do przedstawienia uwag na temat zgodności ze wspólnym rynkiem wyżej wspomnianych aspektów programu pomocy i do dostarczenia informacji, które mogą pomóc w przeprowadzeniu oceny zamierzonych środków, w ciągu jednego miesiąca od dnia otrzymania niniejszego pisma. Komisja zwraca się do władz polskich o bezzwłoczne przekazanie kopii niniejszego pisma wszystkim potencjalnie zainteresowanym odbiorcom.
- (113) Komisja pragnie przypomnieć władzom polskim o skutku zawieszającym art. 88 ust. 3 Traktatu WE. W tym kontekście, pragnie ona również zwrócić uwagę władz

polskich na art. 14 ⁽³⁹⁾ wspomnianego rozporządzenia, który stanowi, że pomoc przyznana bezprawnie podlega windykacji od beneficjentów.

- (114) Komisja informuje Polskę, że udostępni zainteresowanym stronom informacje, publikując niniejsze pismo wraz z jego streszczeniem w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej*. Poinformuje również zainteresowane strony w państwach EFTA będących sygnatariuszami Porozumienia EOG, publikując zawiadomienie w Suplemencie EOG do *Dziennika Urzędowego Unii Europejskiej*, oraz poinformuje Urząd Nadzoru EFTA, wysyłając na jego adres kopię niniejszego pisma. Wszystkie zainteresowane strony zostaną wezwane do przedstawienia uwag w ciągu jednego miesiąca od dnia publikacji.'

⁽³⁸⁾ Artykuł 6 ust. 1 rozporządzenia (WE) nr 659/1999:

1. Decyzja o wszczęciu formalnej procedury dochodzenia zawiera podsumowanie odpowiednich kwestii faktycznych i prawnych, wstępną ocenę Komisji odnośnie do charakteru pomocowego proponowanego środka i określa wątpliwości co do jego zgodności ze wspólnym rynkiem. Decyzja wzywa zainteresowane państwo członkowskie i inne zainteresowane strony do przedstawienia uwag w wyznaczonym terminie, który zwykle nie przekracza jednego miesiąca. W należycie uzasadnionych przypadkach Komisja może przedłużyć wyznaczony termin.

⁽³⁹⁾ Artykuł 14 rozporządzenia (WE) nr 659/1999:

Windykacja pomocy

1. W przypadku gdy podjęte zostały decyzje negatywne w sprawach pomocy przyznanej bezprawnie, Komisja podejmuje decyzję, że zainteresowane państwo członkowskie podejmie wszelkie konieczne środki w celu windykacji pomocy od beneficjenta (zwaną dalej »decyzją o windykacji«). Komisja nie wymaga windykacji pomocy, jeżeli byłoby to sprzeczne z ogólną zasadą prawa wspólnotowego.

2. Pomoc podlegająca windykacji na podstawie decyzji o windykacji obejmuje odsetki naliczone według właściwej stopy ustalonej przez Komisję. Odsetki są płatne od dnia, w którym pomoc przyznana bezprawnie została udostępniona beneficjentowi do daty jej windykacji.

3. Bez uszczerbku dla jakiegokolwiek orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich wydanego zgodnie z art. 185 Traktatu, windykacja zostaje przeprowadzona bezzwłocznie i zgodnie z procedurami przewidzianymi w prawie krajowym zainteresowanego państwa członkowskiego, pod warunkiem że przewidują one bezzwłoczne i skuteczne wykonanie decyzji Komisji. W tym celu oraz w wypadku postępowania przed sądami krajowymi, zainteresowane państwa członkowskie podejmują wszelkie konieczne kroki, jakie dostępne są w ich odpowiednich systemach prawnych, włącznie ze środkami tymczasowymi, bez uszczerbku dla prawa wspólnotowego.